



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 21. April 2009 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige war Gesellschafterin der X-GmbH, die mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Februar 2001 gegründet wurde und im Geschäftszweig „*Entwicklung von Netzwerktechnologien*“ tätig war. Das Stammkapital der X-GmbH betrug zunächst 35.000 €, wobei die Abgabepflichtige mit einem Anteil von 96 % (Stammeinlage 33.600 €) beteiligt war. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. März 2001 wurde eine Neufassung des Gesellschaftsvertrages mit gleichzeitiger Kapitalerhöhung auf 50.000 € beschlossen, wobei das aufgestockte Stammkapital von 15.000 € von der Y-AG geleistet wurde. Der Anteil der Abgabepflichtigen an der Gesellschaft verringerte sich dadurch auf 67,20 %, die Y-AG hielt einen Anteil von 30 % am Stammkapital (auf den Firmenbuchsauszug zu FN 1 wird diesbezüglich verwiesen). Als (handelsrechtliche) Geschäftsführerin der X-GmbH war die Abgabepflichtige von Beginn an selbstständig vertretungsbefugt. Mit Beschluss des Landesgerichtes A vom 17. März 2003, Zahl 2, wurde über das Vermögen der X-GmbH der Konkurs eröffnet. Infolge Eröffnung des Konkurs-

verfahrens wurde die Gesellschaft aufgelöst und die Firma (nach Aufhebung des Konkurses) gemäß [§ 40 FBG](#) gelöscht.

In den beim Finanzamt für die Jahre 2001 und 2002 eingereichten Einkommensteuererklärungen wurden die Geschäftsführerbezüge der Abgabepflichtigen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurden keine Geschäftsführerbezüge mehr erklärt. Mit Bescheiden vom 12. November 2002, 26. April 2004 und 23. Februar 2005 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 erklärungsgemäß veranlagt. Diese Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

Am 11. Jänner 2006 stellte die Abgabepflichtige den „*Antrag auf Annahme eines lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses für den Zeitraum vom 01.03.2001 bis zum 18.03.2003*“. Entgegen der bisherigen Annahme sei ihre Tätigkeit für die X-GmbH als lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit einzustufen. Der Grund für die Beantragung „*zum jetzigen Zeitpunkt*“ sei, dass sie im Zuge der Beteiligung der Y-AG am damaligen Familienunternehmen X-GmbH weder von der Sozialversicherungsanstalt noch vom Finanzamt befragt worden sei und von diesen auch nicht geprüft worden sei, ob sich durch den Beteiligungs- und Gesellschaftsvertrag mit unterlegter 100%iger Staatsgarantie der FGG(AWS) ihre Stellung im Unternehmen so geändert habe, dass aus der ursprünglichen selbständigen Erwerbstätigkeit ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis geworden sei. Erst durch das Stattgeben ihres Einspruches gegen den Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft durch die Tiroler Landesregierung sei klar geworden, dass im genannten Zeitraum gar keine selbständige Erwerbstätigkeit ihrerseits vorgelegen sei.

Mit den weiteren Ausführungen im Antrag vom 11. Jänner 2006 versuchte die Abgabepflichtige darzulegen, dass ihr mit dem Eintritt der Y-AG im Innenverhältnis praktisch alle mit der Geschäftsführung verbundenen Befugnisse, mit Ausnahme der gesetzlich nicht abdingbaren, entzogen worden seien. Durch ihre persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit von der Y-AG und der FGG(AWS) sei sie nicht mehr in der Lage gewesen, selbst Maßnahmen zu treffen. Da sie im Beteiligungsunternehmen ein weisungspflichtiger Dienstnehmer gewesen sei (tatsächlich habe sie nur die Tätigkeit eines Buchhalters ausgeführt), sei eine Pflichtversicherung nach [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) und eine Lohnsteuerpflicht gegeben.

Der Antrag vom 11. Jänner 2006 wurde vom Finanzamt als Wiederaufnahmsantrag gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 gewertet und mit Bescheid vom 28. Juni 2006 abgewiesen. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens sei Voraussetzung, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht werden konnten. Es sei der Abgabepflichtigen von Beginn an bekannt gewesen, unter welchen Bedingungen und Vertragsverhältnissen sie ihre

Tätigkeit für die X-GmbH ausgeübt und wofür sie ihre Bezüge erhalten habe. Die rechtliche Würdigung bzw. steuerliche Behandlung der Tätigkeit sei bei Abgabe der Steuererklärungen bzw. bei Zustellung der von den Steuererklärungen nicht abweichenden Bescheide bekannt gewesen und ohne Einbringung eines Rechtsmittels anerkannt worden. Eine vermeintlich unzutreffende rechtliche Würdigung eines bekannt gewesenen Sachverhaltes begründe nicht eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 28. Juni 2006 erhab die Abgabepflichtige am 2. August 2006 Berufung. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 sei weder ihr noch dem Steuerberater und Lohnbüro bekannt gewesen, dass durch die von der Y-AG gewählte Treuhandkonstruktion und die Auflagen der FGG ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit gar nicht mehr habe vorliegen können. Ein Unternehmerwagnis für die Gesellschaft sei durch die Garantieübernahme des Bundesministeriums für Finanzen abgenommen worden. Auch stehe fest, dass die Abgabepflichtige persönlich durch die Beteiligungs- und Nebenverträge die Weisungen des beherrschenden Gesellschafters und der FGG zu befolgen gehabt habe. Eine Nichteinhaltung der Weisungen hätte die sofortige Anwendung von Konventionalstraf- und Sonderrechtsbestimmungen zur Folge gehabt.

Als Buchhalterin der Firma sei die Abgabepflichtige an eine feste Arbeitszeit gebunden gewesen, die Berichte an den beherrschenden Gesellschafter hätten zu festen Zeitpunkten erfolgen müssen. Da sie die einzige Angestellte des Betriebes ohne Außendienstverpflichtung gewesen sei, habe sie ihre Arbeiten auch an keinem anderen Ort ausführen können. Da sie keinerlei Einfluss auf die Umsätze des Unternehmens gehabt habe, sei sie ergebnisunabhängig bezahlt worden. Sie habe Urlaubsgeld und die Weihnachtsremuneration als 13. und 14. Gehalt bezogen und vom Lohnbüro, wie die restlichen Angestellten, die Gehaltsabrechnung zugestellt bekommen. Da ihre zeitliche und örtliche Bindung an die Arbeitsstätte und ihre Abhängigkeit vom beherrschenden Gesellschafter Y-AG so groß gewesen sei, dass sie sich faktisch nicht mehr von der eines Dienstnehmers unterschieden habe, könne steuerlich nicht von einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2007 wurde die Berufung vom 2. August 2006 als unbegründet abgewiesen. Am 31. Jänner 2007 stellte die Abgabepflichtige daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Berufungsentscheidung vom 19. März 2008, GZ. 3, wurde der Berufung vom 2. August 2006 vom Unabhängigen Finanzsenat Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Der am 11. Jänner 2006 gestellte „*Antrag auf Annahme eines lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses für den Zeitraum vom 01.03.2001 bis zum 18.03.2003*“ habe nicht den gesetzlichen Erfordernissen des [§ 303a Abs. 1 BAO](#) entsprochen. Vom Finanzamt, das den

Antrag als Wiederaufnahmsantrag gemäß [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) gewertet habe, sei ein Mängelbehebungsauftrag trotz inhaltlicher Mängel dieses Antrages nicht erlassen worden, es habe vielmehr eine Sachentscheidung getroffen und den Antrag vom 11. Jänner 2006 mit Bescheid vom 28. Juni 2006 abgewiesen. Ergehe trotz inhaltlicher Mängel vor deren Behebung eine meritorische Entscheidung, so sei sie rechtswidrig (zB VwGH 16.12.1987, [85/13/0108](#), 85/13/0131, zu einem Mängelbehebungsverfahren gemäß § 275 BAO).

Nach einem Mängelbehebungsauftrag durch das Finanzamt ergänzte die Abgabepflichtige mit Schreiben vom 17. Dezember 2008, dass der Antrag vom 11. Jänner 2006 als „*Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkommensteuer 2001 – 2003*“ zu verstehen sei. Der Wiederaufnahmsantrag stütze sich auf [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#). In den entsprechenden Abgabenverfahren seien Tatsachen und Beweismittel nicht geltend gemacht worden, bei deren Berücksichtigung festzustellen gewesen wäre, dass sie im Zeitraum vom 7. März 2001 bis 18. März 2003 bei der X-GmbH in einem lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnis gestanden sei und auch eine Mitgliedschaft zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft für diesen Zeitraum nicht gegeben gewesen sei.

Die Abgabepflichtige bezog sich dabei auf den Bescheid des Landeshauptmannes von Tirol vom 17. November 2005 (Posteingang am 21. November 2005; betreffend die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung) und die diesem Bescheid zugrunde liegenden Unterlagen (Vorlagebericht der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 20. Oktober 2005 und Schreiben der Tiroler Gebietskrankenkasse vom 11. November 2005 samt Beilagen) als Wiederaufnahmsgrund. Erst dadurch sei klar geworden, dass im genannten Zeitraum gar keine selbständige Erwerbstätigkeit ihrerseits vorgelegen sei. Diesen Unterlagen sei zwar zu entnehmen, dass alle einkommensteuerpflichtigen geschäftsführenden Gesellschafter von Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung von über 25 % nach den Bestimmungen des GSVG versicherungspflichtig seien; aufgrund der zwischen den Gesellschaftern der X-GmbH bestehenden Vereinbarungen wäre aber eine Beschlussfassung auch gegen die Abgabepflichtige möglich gewesen, sie hätte Weisungen des anderen Gesellschafters (Y-AG) nicht verhindern können.

Aus dem Gesagten ergebe sich auch, dass der Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006 im Sinne des [§ 303 Abs. 2 BAO](#) rechtzeitig binnen einer Frist von drei Monaten ab nachweiserlicher Kenntnisnahme von dem Wiederaufnahmsgrund beim Finanzamt eingebracht worden sei. Letztlich könne der Abgabepflichtigen bei dem auf [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) gestützten Wiederaufnahmsantrag auch kein grobes Verschulden an der Nichtgeltendmachung der Tatsachen und Beweismittel in den abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren angelastet werden, weil

sie erst nach Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt habe.

Der Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006 wurde vom Finanzamt in der Folge mit Bescheid vom 21. April 2009 abgewiesen. Gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) gehörten zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses ([§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Die Abgabepflichtige sei dem Firmenbuch zufolge nicht nur Geschäftsführerin der X-GmbH, sondern an dieser Gesellschaft stets auch wesentlich beteiligt gewesen (zunächst mit 96 %, sodann mit 67,20 % Anteil am Stammkapital). Der Hauptanwendungsfall des [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) sei zwar der Gesellschafter-Geschäftsführer, doch erfasse die Bestimmung jeden Dienstnehmer unabhängig vom Inhalt seiner Tätigkeit, also auch dann, wenn er im Unternehmen nicht leitend tätig sei. Die wesentliche Beteiligung sei somit das entscheidende Kriterium, ob Einkünfte aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit vorlägen. Seien Gesellschafter-Geschäftsführer nichtselbständig tätig, dann sollen sie dennoch als selbständig tätig gelten, wenn sie an der Gesellschaft wesentlich beteiligt seien.

Der Einwand der Abgabepflichtigen, dass ihr mit dem Eintritt der Y-AG im Innenverhältnis praktisch alle mit der Geschäftsführung verbundenen Befugnisse entzogen worden seien und sie im Beteiligungsunternehmen ein weisungspflichtiger Dienstnehmer gewesen sei, der tatsächlich nur die Tätigkeit eines Buchhalters ausgeführt habe, möge daher auf sich beruhen. An der Einstufung ihrer Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit vermöge dieser Einwand im Hinblick auf [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) nichts zu ändern. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens würde daher nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen. Eine Beurteilung der sonstigen im § 303 Abs. 1 BAO genannten Umstände erscheine bei dieser Sachlage nicht mehr erforderlich.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 21. April 2009 erhob die Abgabepflichtige am 18. Mai 2009 Berufung. Die Beteiligungsverhältnisse an der X-GmbH seien falsch dargestellt worden. Das Stammkapital der X-GmbH habe zunächst tatsächlich 35.000 € betragen, wobei sie mit einem Anteil von 96 % (Stammeinlage 33.600 €) beteiligt gewesen sei. Im Rahmen der Kapitalerhöhung vom 15. März 2001 sei von der Y-AG jedoch nicht nur eine Kapitalaufstockung von 15.000 € (lt. Firmenbuchsauszug) geleistet worden; tatsächlich habe die Y-AG, wie auch dem Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2001 entnommen werden können, einen Betrag von insgesamt 581.382,68 € (= 8.000.000 S) als Kapitalerhöhung in die Gesellschaft einbezahlt (den der Berufung beigelegten Kontoauszügen zufolge je 290.691,34 € am 28. März 2001 und am 25. Mai 2001).

Das von der Y-AG eingezahlte Kapital sei in der Folge tituliert worden. Demnach sollte nur ein Bruchteil des eingezahlten Kapitals (die besagten 15.000 €) als Stammeinlage aufscheinen. Der Rest sei ein „*nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss des Gesellschafters Y-AG an die Gesellschaft*“ gewesen. Es habe sich dabei nicht um ein Darlehen an die Gesellschaft gehandelt; ein nicht rückzahlbarer Zuschuss eines Gesellschafters sei nach geltender Rechtsordnung de facto eine Einzahlung des betreffenden Gesellschafters in die Gesellschaft, somit eine Stammeinlage des Gesellschafters, die seine Anteile an der Gesellschaft entsprechend dem eingezahlten Kapital erhöhe.

Der Anteil der Abgabepflichtigen an der X-GmbH habe sich somit tatsächlich auf 5,45 % vermindert, der Anteil der Y-AG auf 94,32 % erhöht. Eine wesentliche Beteiligung sei daher ab der Kapitalerhöhung nicht (mehr) vorgelegen, weshalb eine auf [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) gestützte Abweisung des Wiederaufnahmsantrages nicht rechtens sei. Die vom Finanzamt als Beweis einer wesentlichen Beteiligung angeführten Firmenbucheinträge zu FN 1 habe die Abgabepflichtige mit Schreiben vom 27. Juni 2005 beim Landesgericht A widerrufen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 3. September 2009 wurde die Berufung vom 18. Mai 2009 als unbegründet abgewiesen, wobei vom Finanzamt im Wesentlichen auf den Beteiligungsvertrag vom 15. März 2001 verwiesen wurde. Demnach habe sich die Y-AG mit 30 % am Stammkapital des Beteiligungsunternehmens beteiligt und dem Beteiligungsunternehmen acht Mio. Schilling an Finanzmitteln in Form einer Kapitalerhöhung und in Form nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschüsse zugeführt. Zusätzlich habe die Y-AG eine Garantie der Österreichischen Finanzierungsgarantiegesellschaft über weitere acht Mio. Schilling vermittelt. Dem Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2001 sei zu entnehmen, dass das Stammkapital der X-GmbH 50.000 € betragen habe und von diesem Stammkapital die Abgabepflichtige eine Stammeinlage von 33.600 € und die Y-AG eine Stammeinlage von 15.000 € übernommen haben. Für das Finanzamt stehe daher fest, dass die Abgabepflichtige an der X-GmbH stets wesentlich beteiligt gewesen und daher auch [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) anwendbar sei.

Am 2. Oktober 2009 stellte die Abgabepflichtige daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in dem sie im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen wiederholte.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

- 1) Gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß [§ 303 Abs. 2 BAO](#) ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

2) Im Streitfall erließ das Finanzamt am 12. November 2002 (für das Jahr 2001) und 26. April 2004 (für das Jahr 2002) Einkommensteuerbescheide, mit denen die Geschäftsführerbezüge der Berufungswerberin (Bw.) erklärungsgemäß als Einkünfte aus selbständiger Arbeit veranlagt wurden. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurden keine Geschäftsführerbezüge mehr erklärt. Mit Bescheid vom 23. Februar 2005 wurde auch die Einkommensteuer für das Jahr 2003 erklärungsgemäß veranlagt. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

3) Am 11. Jänner 2006 stellte die Bw. den „*Antrag auf Annahme eines lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses für den Zeitraum vom 01.03.2001 bis zum 18.03.2003*“. Dem durchgeführten Mängelbehebungsverfahren zufolge ist dieser Antrag als „*Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkommensteuer 2001 – 2003*“ zu behandeln. Die Bw. stützte ihren Wiederaufnahmsantrag auf [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#). Demnach müssen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren - ohne grobes Verschulden der Partei - nicht geltend gemacht werden konnten. Die Bw. bezog sich dabei konkret auf den Bescheid des Landeshauptmannes von Tirol vom 17. November 2005 (betreffend die Zu-erkennung einer aufschiebenden Wirkung) und die diesem Bescheid zugrunde liegenden Unterlagen (Vorlagebericht der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 20. Oktober 2005 und Schreiben der Tiroler Gebietskrankenkasse vom 11. November 2005 samt Beilagen) als Wiederaufnahmsgrund. Erst dadurch sei klar geworden, dass im genannten Zeitraum gar keine selbständige Erwerbstätigkeit ihrerseits vorgelegen sei. Bei Berücksichtigung dieser Unterlagen wäre festzustellen gewesen, dass sie im Zeitraum vom 7. März 2001 bis 18. März 2003 bei der X-GmbH in einem lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnis gestanden sei und

auch eine Mitgliedschaft zur Kammer der gewerblichen Wirtschaft für diesen Zeitraum nicht gegeben gewesen sei.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen oder Beweismittel, die **später hervorkommen** (nova reperta). **Später entstandene** Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, [93/14/0065](#); VwGH 20.11.1997, [96/15/0221](#)). Dazu ist festzuhalten, dass es sich bei den von der Bw. als Wiederaufnahmsgrund genannten Unterlagen um später - nämlich nach rechtskräftigem Abschluss der Einkommensteuerverfahren - entstandene Umstände, nicht aber um Tatsachen bzw. Beweismittel gehandelt hat, die bereits im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide am 12. November 2002, 26. April 2004 und 23. Februar 2005 existiert haben, aber erst später hervorgekommen sind.

4) Im Übrigen steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass die Bw. nicht erst durch die als Wiederaufnahmsgrund genannten Unterlagen (Bescheid des Landeshauptmannes von Tirol vom 17. November 2005, Vorlagebericht der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 20. Oktober 2005, Schreiben der Tiroler Gebietskrankenkasse vom 11. November 2005) zur Überzeugung gelangte, dass im genannten Zeitraum gar keine selbständige Erwerbstätigkeit ihrerseits vorgelegen sei. Bereits zu einem früheren Zeitpunkt wurde von ihr die Auffassung vertreten, dass ihre Tätigkeit für die X-GmbH - entgegen der bisherigen Annahme - als lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit einzustufen sei.

So stellte die Bw. bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft mit Schreiben vom 25. Mai 2005 (neben dem Ansuchen um Aussetzung der Einhebung der Beiträge für weitere drei Monate) den Antrag auf Erlassung eines Bescheides über den Versicherungstatbestand für den Zeitraum ab dem 15. März 2001 (Beteiligung der Y-AG unter Neufassung des Gesellschaftsvertrages der X-GmbH) bis zum 17. März 2003 (Konkurseröffnung betreffend die X-GmbH mit Gesellschaftsauflösung). Mit Bescheid vom 26. Juli 2005 sprach die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft aus, dass die Bw. gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 3 GSVG](#) in der Zeit vom 7. März 2001 bis 31. März 2003 in der Pensions- und Krankenversicherung pflichtversichert ist. Begründend führte sie aus, dass die Pflichtversicherung auf der Tätigkeit der Bw. als handelsrechtliche Geschäftsführerin der X-GmbH beruhe. Der dagegen erhobene Einspruch der Bw. wurde mit Bescheid des Landeshauptmannes von Tirol vom 25. Jänner 2006 als unbegründet abgewiesen.

Bereits mit Schreiben vom 25. Februar 2005, gerichtet an die Tiroler Gebietskrankenkasse, beantragte die Bw. für den Zeitraum vom 7. März 2001 bis 17. März 2003 die „*nachträgliche Übernahme in die Gebietskrankenkasse*“, da die ursprünglich angenommene „*SVA Versiche-*

*rungspflicht*" während dieser Zeit nicht vorgelegen sei. Mit Bescheid vom 9. Februar 2006 sprach die Tiroler Gebietskrankenkasse aus, dass die Bw. als Gesellschafterin der X-GmbH vom 7. März 2001 bis 31. März 2003 weder gemäß § 4 Abs. 2 noch nach [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) sozialversicherungspflichtig beschäftigt gewesen ist. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bw. ab dem 7. März 2001 mit 67,20 % an der X-GmbH beteiligt gewesen sei, weshalb kein Dienstverhältnis zu dieser Gesellschaft vorgelegen sei. Der dagegen erhobene Einspruch der Bw. wurde mit Bescheid des Landeshauptmannes von Tirol vom 30. August 2006 als unbegründet abgewiesen.

5) Zur Untermauerung ihres Vorbringens, wonach sie in einem lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnis zur X-GmbH gestanden sei, stützte sich die Bw. auf den Beteiligungs- und Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2001. Im Rahmen der Kapitalerhöhung vom 15. März 2001 sei von der Y-AG nicht nur eine Kapitalaufstockung von 15.000 € (lt. Firmenbuchsauszug) geleistet worden; die Y-AG habe tatsächlich einen Betrag von insgesamt 581.382,68 € (= 8,000.000 S) als Kapitalerhöhung in die Gesellschaft einbezahlt. Der Anteil der Bw. an der X-GmbH habe sich somit auf 5,45 % verringert, eine wesentliche Beteiligung sei ab der Kapitalerhöhung nicht (mehr) vorgelegen.

Selbst wenn man - der Bw. folgend - davon ausgehen wollte, dass sich durch den Beteiligungs- und Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2001 ihre Stellung im Unternehmen so geändert hätte, dass aus der ursprünglichen selbständigen Erwerbstätigkeit ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis geworden wäre, lässt sich für die Bw. daraus nichts gewinnen. Im Beteiligungs- und Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2001 sind keine Tatsachen oder Beweismittel zu sehen, die erst später „*neu hervorgekommen*“ sind und demnach zum Zeitpunkt der mit Bescheiden vom 12. November 2002, 26. April 2004 und 23. Februar 2005 abgeschlossenen Einkommensteuerverfahren der Jahre 2001 bis 2003 nicht bereits vorgelegen sind und geltend gemacht werden konnten.

Der Beteiligungsvertrag vom 15. März 2001 und der Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2001 waren der Bw. bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt, sie wurden von ihr als Gesellschafterin der X-GmbH mitunterzeichnet. Ihr war daher bewusst, unter welchen Bedingungen und Vertragsverhältnissen sie ihre Tätigkeit für die X-GmbH auszuüben hatte und wofür sie ihre Bezüge erhielt. Ihr war insbesondere bewusst (vgl. die Einwendungen im Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006), dass ihr mit dem Eintritt der Y-AG im Innenverhältnis praktisch alle mit der Geschäftsführung verbundenen Befugnisse entzogen worden seien, dass sie von der Y-AG und der FGG(AWS) persönlich und wirtschaftlich abhängig und nicht mehr in der Lage gewesen sei, selbst Maßnahmen zu treffen, dass sie im Beteiligungsunternehmen ein

weisungspflichtiger Dienstnehmer gewesen sei und tatsächlich nur „*die Tätigkeit eines Buchhalters*“ ausgeführt habe.

Es hätte daher bereits zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen bzw. der Erlassung der von den Steuererklärungen nicht abweichenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 eine entsprechende Qualifizierung ihrer Geschäftsführertätigkeit vorgenommen werden können und bereits damals ihre Tätigkeit für die X-GmbH – gegebenenfalls – als lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit eingestuft werden können.

Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, [96/13/0185](#)). Durch die Einstufung der Geschäftsführertätigkeit der Bw. als lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis würde der gegebene Sachverhalt eine geänderte rechtliche Beurteilung erfahren. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 19.5.1993, [91/13/0224](#); VwGH 19.11.1998, [96/15/0148](#)).

Im Übrigen geht der Einwand im Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006 ins Leere, dass die Bw. im Zuge der Beteiligung der Y-AG vom Finanzamt nicht befragt und von diesem auch nicht geprüft worden sei, ob sich durch den Beteiligungs- und Gesellschaftsvertrag ihre Stellung im Unternehmen so geändert habe, dass aus der ursprünglichen selbständigen Erwerbstätigkeit ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis geworden sei. Das Finanzamt hatte gar keine Veranlassung, im Zuge der Veranlagungen von sich aus die Beteiligungsverhältnisse zu hinterfragen, zumal von den eingereichten Steuererklärungen nicht abgewichen und die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 erklärungsgemäß veranlagt wurde.

6) Die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens setzt ua. voraus, dass die Kenntnis der in [§ 303 Abs. 1 BAO](#) genannten Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführt hätte.

Gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47

Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988](#) sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) die Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 leg.cit. beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Für die Behandlung der Geschäftsführerbezüge als solche aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit kommt es auf das Ausmaß der Beteiligung an. Ist eine Person an einer Kapitalgesellschaft wesentlich, somit mit einem Anteil von mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft beteiligt, liegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor. Der Hauptanwendungsfall des [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) ist zwar der Gesellschafter-Geschäftsführer, doch erfasst die Bestimmung jeden Dienstnehmer unabhängig vom Inhalt seiner Tätigkeit, also auch dann, wenn er im Unternehmen nicht leitend tätig ist. Die wesentliche Beteiligung ist somit das entscheidende Kriterium, ob Einkünfte aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit vorliegen. Sind Gesellschafter-Geschäftsführer nichtselbständig tätig, dann sollen sie dennoch als selbständig tätig gelten, wenn sie an der Gesellschaft wesentlich beteiligt sind (vgl. Doralt, EStG, § 22 Tz 144 und § 25 Tz 29).

Die X-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Februar 2001 gegründet, ihr Stammkapital betrug zunächst 35.000 €, wobei die Bw. mit einem Anteil von 96 % (Stammeinlage 33.600 €) beteiligt war. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. März 2001 wurde eine Neufassung des Gesellschaftsvertrages mit gleichzeitiger Kapitalerhöhung auf 50.000 € beschlossen, wobei das aufgestockte Stammkapital von 15.000 € von der Y-AG geleistet wurde. Der Anteil der Bw. an der Gesellschaft verringerte sich dadurch auf 67,20 %, die Y-AG hielt einen Anteil von 30 % am Stammkapital (vgl. den Firmenbuchsauszug zu FN 1, der trotz Antrags der Bw. vom 27. Juni 2005 auf Widerruf von Eintragungen hinsichtlich dieser Beteiligungsverhältnisse nicht geändert wurde). Als (handelsrechtliche) Geschäftsführerin der X-GmbH war die Abgabepflichtige von Beginn an selbständig vertretungsbefugt.

Die Bw. war somit an der X-GmbH stets wesentlich am Stammkapital beteiligt. Ihre Geschäftsführerbezüge sind – unabhängig vom Vorbringen der Bw. – als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzustufen. Der Einwand der Bw., dass ihr mit dem Eintritt der Y-AG im Innenverhältnis praktisch alle mit der Geschäftsführung verbundenen Befugnisse entzogen worden seien und sie im Beteiligungsunternehmen ein weisungspflichtiger Dienstnehmer gewesen sei, der tatsächlich nur die Tätigkeit eines Buchhalters ausgeführt habe, mag daher auf sich beruhen.

An der Einstufung ihrer Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit vermag dieser Einwand im Hinblick auf [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) nichts zu ändern. Der Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006 ist daher schon deswegen abzuweisen, weil eine Bescheidänderung durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht herbeigeführt werden könnte.

7) Einem weiteren Einwand der Bw. zufolge habe die Y-AG einen Betrag von insgesamt 581.382,68 € (= 8.000.000 S) als Kapitalerhöhung in die Gesellschaft einbezahlt. Dabei sollte nur ein Bruchteil des eingezahlten Kapitals (die im Firmenbuchsauszug ausgewiesenen 15.000 €) als Stammeinlage aufscheinen. Der Rest sei ein „*nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss des Gesellschafters Y-AG an die Gesellschaft*“ gewesen. Der Anteil der Bw. an der X-GmbH habe sich somit tatsächlich auf 5,45 % verringert, der Anteil der Y-AG auf 94,32 % erhöht. Eine wesentliche Beteiligung sei daher ab der Kapitalerhöhung nicht (mehr) vorgelegen, weshalb eine auf [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) gestützte Abweisung des Wiederaufnahmsantrages nicht rechtens sei.

Gegenstand des Beteiligungsvertrages vom 15. März 2001 war die Beteiligung der Y-AG an der X-GmbH. Im Rahmen dieser Beteiligung beteiligte sich die Y-AG mit 30 % am Stammkapital des Beteiligungsunternehmens und führte dem Beteiligungsunternehmen 8.000.000 S an Finanzmittel in Form einer Kapitalerhöhung und in Form nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschüsse zu. Zusätzlich vermittelte die Y-AG eine Garantie der Österreichischen Finanzierungs-garantiegesellschaft über weitere 8.000.000 S (vgl. Pkt. I des „*Beteiligungsvertrages*“ vom 15. März 2001).

Dem Gesellschaftsvertrag vom 15. März 2001 zufolge betrug das Stammkapital der X-GmbH 50.000 €. Von diesem Stammkapital übernahmen die Bw. (wie bisher) eine Stammeinlage von 33.600 €, CG (wie bisher) eine Stammeinlage von 1.400 € und die Y-AG eine Stammeinlage von 15.000 €. Diese Stammeinlagen wurden voll bar einbezahlt (vgl. § 2 des „*Gesellschaftsvertrages*“ vom 15. März 2001). Damit steht fest, dass die Y-AG der X-GmbH insgesamt 8.000.000 S an Finanzmittel zuführte. Davon wurden lediglich 15.000 € in Form einer Stammeinlage zugeführt, was dazu führte, dass die Y-AG mit einem Anteil von 30 % am gesamten Stammkapital der X-GmbH von 50.000 € beteiligt war. Der Rest der Finanzmittel von demnach 566.382,67 € wurde in Form nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschüsse zugeführt. Die Bw. war demnach mit einem Anteil von 67,20 % am gesamten Stammkapital der X-GmbH von 50.000 € beteiligt. Im Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006 sprach selbst die Bw. davon, dass es sich bei der Y-AG um einen „*Minderheitsgesellschafter*“ der X-GmbH gehandelt hat.

Mit der dargestellten Beteiligungsart und –höhe im Einklang stehen die dem Finanzamt vorgelegten „*Investitionsrichtlinien für Beteiligungen der Y-AG*“, die in Pkt. 4 wie folgt lauten:

*„Die Y-AG beteiligt sich an Unternehmen nur in jener Form, die einen Anteil an der Substanz und den Erträgen und entsprechende Mitentscheidungsrechte sicherstellt. Die Beteiligungen werden daher nur durch Übernahme von direkten Gesellschaftsanteilen, wie GmbH-Gesellschaftsanteile oder Aktien bei einer AG, erfolgen. Bei den Beteiligungsunternehmen wird deshalb als Rechtsform die Kapitalgesellschaft vorausgesetzt. Ergänzend können auch Finanzierungen in eigenkapitalähnlicher Form, wie Gesellschafterdarlehen, an Beteiligungsunternehmen gewährt werden. Y-AG geht nur Minderheitsbeteiligungen ein.“*

Zur Lösung der Frage, ob eine wesentliche Beteiligung (über 25 %) vorliegt, sind alle Beteiligungsquoten des Steuerpflichtigen – die unmittelbar und die mittelbar gehaltenen - zusammenzählen. Dabei sind nur **Anteile am Stammkapital** der GmbH maßgebend. Gesellschafterdarlehen – auch wenn diese verdecktes Stammkapital darstellen – scheiden demnach ebenso aus wie Beteiligungen als atypisch stiller Gesellschafter. Ebenso sind anteilsähnliche Beteiligungen bei der Ermittlung des Beteiligungsausmaßes nicht zu berücksichtigen (Zorn, Die Besteuerung des GmbH-Geschäftsführers, 25; Paukowitsch, FJ 1982, 22; Werndl, SWK 1987, A I 139; Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 22 Rz 108; Doralt, EStG, 8. Lieferung, § 22 Tz 148; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 22 Tz 59.2).

Das Stammkapital ist das im Gesellschaftsvertrag ziffernmäßig festgelegte Gesellschaftskapital der GmbH. Aufgebracht wird das Stammkapital durch die Stammeinlagen der Gesellschafter. Aufgrund der vorliegenden Verträge besteht kein Zweifel, dass der Anteil der Y-AG am Stammkapital der X-GmbH 30 % betragen hat, die in Form nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschüsse zugeführten Finanzmittel führten zu keiner Erhöhung des Stammkapitals. Dementsprechend war auch die Bw. an der X-GmbH stets wesentlich am Stammkapital beteiligt, weshalb ihre Geschäftsführerbezüge gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom Finanzamt zu Recht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst wurden. Durch die Wiederaufnahme des Verfahrens ließe sich somit kein im Spruch anders lautender Bescheid herbeiführen.

Die Frage der steuerrechtlichen Qualifikation der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers reduziert sich damit auf die Feststellung des Ausmaßes seiner unmittelbar oder auch nur mittelbar gehaltenen Gesellschaftsanteile: Betragen diese mehr als 25 %, so handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit, betragen sie nicht mehr als 25 %, um Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit, gleichgültig, ob in einem solchen Fall eine vertragliche Sperrminorität eingeräumt ist oder nicht. Insgesamt handelt es sich bei der Regelung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 iVm § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 somit um eine unwiderlegbare Vermutung, die allerdings auch dann zur Anwendung zu kommen hat, wenn die fraglichen „*Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art*“ nicht im Rahmen der Tätigkeit als Geschäftsführer, sondern etwa in untergeordneter Funktion bezogen werden (vgl. Werndl, SWK 1987, A I 139). Es mag daher auf sich beruhen, dass die Bw. – wie sie im Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006 zum Ausdruck brachte – im Beteiligungsunternehmen in einem Verhältnis

persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt (als „*Buchhalter*“) beschäftigt gewesen sei, dass sie die von der Y-AG und der FGG vorgeschriebenen Maßnahmen auszuführen gehabt habe, dass sie nicht die Rechte des Mehrheitsgesellschafters habe geltend machen können.

8) Im Hinblick auf den Wiederaufnahmsantrag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr **2003** ist festzuhalten, dass in diesem Jahr keine Geschäftsführerbezüge mehr zugeflossen sind. So führte die Bw. in ihrem Schreiben an das Finanzamt vom 7. Mai 2003 (gerichtet auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen) aus, dass sie „*seit 12/2002 überhaupt kein Gehalt mehr von der X-GmbH erhalten habe*“. Einkünfte aus einer Geschäftsführertätigkeit wurden von ihr daraufhin nicht erklärt und vom Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid vom 23. Februar 2005 auch nicht veranlagt. Es stellt sich daher die Frage, inwieweit eine Wiederaufnahme des Verfahrens überhaupt zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen sollte. Der Wiederaufnahmsantrag vom 11. Jänner 2006 ist daher – soweit er sich auf das Jahr 2003 bezieht – allein schon aus diesem Grund abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Februar 2011